

Les sanctions en matière fiscale

Suite à un contrôle fiscal, des sanctions fiscales et des sanctions pénales sont susceptibles d'être infligées aux contribuables qui ne se sont pas acquittés de leur obligation fiscale envers l'Etat et aux fraudeurs. Les sanctions en matière fiscale représente environ 2,5 milliards d'€ par an.

I) Définition

- Les **sanctions fiscales** sont des sanctions pécuniaires appliquées par l'administration en vertu de la loi et sous le contrôle des tribunaux. Elles sont principalement constituées par des **intérêts ou des majorations de droits** et des **amendes fiscales**. L'administration fiscale estime qu'un contribuable ne s'est pas acquitté dans les délais qui lui étaient impartis de ses obligations fiscales et peut alors d'une part sanctionner, autant pour **dissuader** que pour réprimer et, d'autre part et souvent cumulativement, tenter de **procéder au recouvrement forcé d'une imposition**, dans le cas où le défaut constaté des obligations fiscales du contribuable consiste dans un manquement au paiement d'une imposition.
- Les **sanctions pénales** sont appliquées en cas de fraude fiscale. La fraude fiscale est une violation de la loi dans le but d'échapper à l'impôt, grâce à des **moyens illicites** (pas de déclaration ou fausse déclaration). La fraude fiscale est constituée par un élément matériel (les faits) et un élément moral (l'intention) L'engagement de poursuites pénales pour fraude fiscale est subordonné à un avis favorable de la **Commission des infractions fiscales**.
- **Deux modalités de classement** principales structurent le « bloc » juridique relatif aux sanctions en matière fiscale : les pénalités sont classées d'une part selon qu'elle sont fiscales, pénales ou « autres » d'une part, et distinguées d'autre part selon qu'elle peuvent être considérées comme relevant des « dispositions communes » relatives aux pénalités fiscales, ou comme relevant des dispositions particulières propres à une catégorie d'imposition.

II) Procédures

A) La procédure administrative

Les sanctions fiscales (sauf intérêts de retard, qui ne sont pas juridiquement considérés comme une sanction mais comme la couverture d'un décalage de trésorerie¹) doivent faire l'objet, préalablement à leur recouvrement, d'une **motivation écrite** de la part de l'administration fiscale. Les procédures de redressement sont en général contradictoires, mais elles peuvent être unilatérales lorsqu'elles visent un contribuable qui a manqué à ses obligations fiscales.

La procédure de redressement est **dite contradictoire** dans la mesure où la notification de redressement doit être obligatoirement motivée et mentionner, outre les impôts concernés et les bases de calcul du redressement, la faculté qu'a le contribuable de se faire assister du conseil de son choix pour discuter le redressement et pour y répondre. Si le contribuable n'accepte pas le redressement et que le désaccord persiste, il peut soumettre le litige à la Commission des infractions fiscales avant d'exercer éventuellement un recours contentieux (voir plus bas, procédure pénale).

¹ TGI de Paris, arrêt du 6 juillet 2000 : seule la partie de l'intérêt de retard qui dépasse l'intérêt légal peut représenter une pénalité.

Les procédures **d'imposition unilatérales, dites d' « office »**, sont d'application plus limitée. Elles ne peuvent être mises en œuvre qu'en cas d'absence de déclaration dans les délais, d'absence de réponse à une demande complémentaire de l'administration ou d'opposition à un contrôle fiscal.

B) La procédure pénale

Avant d'engager des procédures pénales, l'Administration des impôts doit recueillir un avis conforme de la Commission des infractions fiscales. Celle-ci est composée de conseillers d'Etat et de conseillers-maîtres à la Cour des comptes. C'est une autorité administrative indépendante. Plus de mille poursuites pour fraude fiscale sont engagées annuellement après avis conforme de la CIF.

Le contribuable est avisé de la saisine de la commission qui l'invite à lui communiquer, dans un délai de trente jours, les informations qu'il jugerait nécessaires. Cependant, la procédure devant cet organisme n'est pas contradictoire et l'avis qu'il rend n'a pas à être motivé. La plainte est ensuite déposée entre les mains du procureur de la République qui est seul maître de l'opportunité des poursuites. Lors de la phase judiciaire, l'Administration se constitue partie civile. Elle est ainsi en mesure, à tous les stades de la procédure, de fournir tous documents et renseignements, de répondre aux arguments des prévenus, de s'opposer à leurs manœuvres dilatoires afin de provoquer les mesures les plus efficaces pour la répression du délit.

En ce qui concerne les délais de prescription, la plainte peut être déposée jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise. La saisine de la commission des infractions fiscales suspend la prescription pendant une durée maximum de six mois.

C) L'indépendance des procédures administratives et pénale

Les procédures administratives et pénales en cas de fraude sont en théorie indépendantes. Dans les faits il arrive que le juge pénal puisse apprécier la validité de certains éléments de la procédure administrative portés à sa connaissance (arrêt de la Chambre criminelle, 23 novembre 1992). La jurisprudence la plus courante montre cependant la réticence des juges à cette pratique.

III) Panorama des sanctions en matière fiscale

A) Les sanctions fiscales (procédure administrative)

Cas de défaut ou de retard de la souscription d'une déclaration de revenu ou de chiffre d'affaires.

Le contribuable encourt : un **intérêt de retard** (0,75% par mois de retard), le **paiement du complément d'impôt**, et une majoration de l'impôt élué (10% en l'absence de mise en demeure, 40% si la régularisation n'a pas été effectuée 30 jours après une première mise en demeure, 80% si la régularisation n'a pas été effectuée 30 jours après une seconde mise en demeure, si après une première mise en demeure la régularisation n'a toujours pas eu lieu).

En cas d'insuffisance de déclaration :

a) **Si le contribuable est de bonne foi**, l'insuffisance de déclaration donne lieu à un intérêt de retard (0,75% par mois de retard) et au paiement du complément d'impôt. Mais le contribuable peut échapper au paiement de l'intérêt de retard en matière d'impôt sur le revenu s'il utilise la technique de la « **mention expresse** ». Elle consiste, pour un contribuable, à indiquer dans sa déclaration ou dans une note annexée, les raisons de fait et de droit pour lesquelles il ne mentionne pas certains éléments de l'imposition.

b) **Si le contribuable est de mauvaise foi**, il encourt des intérêts de retard (0,75% par mois de retard) ainsi qu'une majoration d'impôt de 40% (mauvaise foi manifeste), de 80% (en cas de manœuvre frauduleuse, d'abus de droit ou de découverte d'activité occulte), et même de 150% (en cas d'opposition à un contrôle fiscal). Mais aucune pénalité n'est due (ni intérêt de retard, ni majoration d'impôt) n'est due lorsque l'insuffisance des chiffres déclarés n'excède pas une certaine limite. C'est ce qu'on appelle la « **tolérance légale** » qui, au demeurant, ne concerne que certains impôts (IR, droits d'enregistrement, ISF, mais pas la TVA ni les impôts locaux). Elle est de 5% en matière d'IR, de 10%

pour les autres impôts. On remarque qu'en cas de mauvaise foi, les sanctions fiscales (relevant d'une procédure administrative) ont une coloration pénale².

Cas de paiement retardé ou de défaut de paiement

En ce cas, les comptables appliquent des pénalités.

a) Si l'impôt est recouvré par les **comptables du Trésor public**, la sanction correspond à une majoration de 10% du montant de l'impôt non acquitté dans les délais.

b) Si l'impôt est recouvré par les **comptables de la DGI**, la sanction est constituée d'un taux d'intérêt de retard de 0,75% par mois de retard, à laquelle s'ajoute une majoration de 5% (sauf déclaration déposée tardivement mais accompagnée du paiement intégral ou en cas de notification de redressement consécutive à un contrôle).

Autres cas

D'autres sanctions sont prévues dans des cas particuliers (défaut de déclaration d'existence d'une société, défaut de tenue d'un document comptable).

B) Les sanctions pénales

La répression de la fraude fiscale se fonde sur l'article 1741³ du Code Général des Impôts. Les peines prévues sont de 5 ans d'emprisonnement et 37 500 € d'amende. Certaines peines complémentaires et accessoires (publication et affichage du jugement, suspension du permis de conduire, interdiction d'exercer une profession commerciale, privation des droits civiques, exclusion des marchés publics, interdiction de participer aux travaux de certaines commissions administratives) peuvent en outre être prononcées par le tribunal en fonction des circonstances.

Le texte prévoit en outre une circonstance aggravante : si la fraude a été réalisée ou facilitée au moyen soit d'achats ou de ventes sans factures, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'elle a eu pour objet d'obtenir de l'État des remboursements injustifiés, son auteur est passible d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 75 000 €.

En cas de récidive dans le délai de cinq ans, le contribuable peut être puni d'un emprisonnement de dix ans et d'une amende de 100 000 €. Les officiers publics ou ministériels, les experts-comptables condamnés comme auteurs ou complices du délit de fraude fiscale, encourent en outre des peines disciplinaires prévues par la réglementation de leur profession, pouvant aller jusqu'à la radiation.

IV) Problématiques

A) Le cumul des sanctions fiscale et pénale

Le problème du cumul possible en droit français de sanctions pénales et fiscales s'est posé à plusieurs reprises face aux engagements internationaux signés par la France.

La Cour Européenne des droits de l'homme, dans un arrêt Bendenoun c/ France du 24 février 1994 a relevé que les sanctions fiscales présentaient une coloration pénale. Il s'agissait de majoration d'impôt pour mauvaise foi. Quatre éléments ont été dégagés par la cour : le caractère de l'infraction prévue par une règle générale assortie d'une sanction, la caractère punitif de la règle, la finalité préventive et répressive des majorations, la gravité des sanctions.

Des requérants pouvaient ainsi invoquer le fait qu'il est interdit de prononcer une double condamnation (un pénale réelle et une fiscale aux allures de pénale) pour les mêmes agissements. La CEDH a pourtant réfuté cette théorie en 1999 (Arrêt Ponsetti c/ France) en mettant en valeur le fait **que le délit pénal en matière fiscale n'est constitué qu'en présence d'un élément intentionnel alors que la sanction fiscale résulte d'un manquement aux obligations légales**. Plusieurs arrêts des cours de Cassation et du Conseil d'Etat viennent ainsi confirmer le fait que **l'on puisse être sanctionné pénalement et fiscalement suite à un même contrôle**.

B) La complexité des sanctions en matière fiscale

² Voir plus bas : le problème du cumul sanctions fiscales / sanctions pénales

³ <http://www.legifrance.gouv.fr/WAspad/RechercheSimpleArticleCode?code=CGIMPO00.rcv&art=1741&indice=0>

Le rapport Cousin⁴ sur les relations entre l'administration fiscale et les contribuables fait apparaître la complexité des sanctions en matière fiscale. Par exemple, la « reconstitution des faits incriminés » est parfois ardue à trouver dans les articles du CGI relatifs aux pénalités fiscales : il n'est pas rare que les articles auxquels l'article énonçant les pénalités renvoient eux-mêmes à un ou plusieurs articles⁵. Il apparaît donc nécessaire de poursuivre la simplification des sanctions en matière fiscale. Le rapport Cousin propose certaines pistes :

➤ Supprimer les sanctions obsolètes ou devenues sans objet

L' **Art. 7 de la loi du 2 juillet 2003** habilite le gouvernement à simplifier le droit : autorisation à prendre par ordonnance toutes mesures modifiant le CGI et le livre des procédures fiscales pour « abroger les dispositions fiscales devenues sans objet et adapter celles qui sont obsolètes ».

=> après la suppression de près de trente articles opérée **par l'ordonnance du 25 mars 2004**, le CGI comporte un peu plus de 130 d'articles relatifs aux pénalités et sanctions fiscales.

La rationalisation des pénalités entreprise dans le cadre du premier train de simplification doit se prolonger en supprimant les sanctions spécifiques n'ayant plus de justification, en réduisant l'éventail des pénalités, par le regroupement des pénalités existantes par grandes catégories de manquement, et en unifiant les règles applicables aux pénalités autonomes (celles qui ne sont pas l'accessoire d'un impôt) actuellement définies par l'art 1736 du CGI.

➤ Rendre lisibles et cohérentes les sanctions fiscales les plus courantes

Le début du chapitre du CGI relatif aux pénalités fiscales devrait énoncer le plus clairement possible les pénalités d'assiette et de recouvrement les plus courantes. Par exemple, les pénalités de recouvrement pourraient être unifiées quelque soit le comptable (DGI ou DGCP) en charge de ce recouvrement.

➤ Mieux proportionner certaines sanctions fiscales

Par exemple, les articles 1695 *ter* et 1695 *quater* du code général des impôts précisent que les entreprises dont le chiffre d'affaires ou le montant des recettes hors taxes réalisés au cours d'une année civile dépasse certains seuils, doivent obligatoirement acquitter la taxe sur la valeur ajoutée, soit par virement, soit par télé règlement. L'article 1788 *quinquies* du code général des impôts précise que « *le non-respect de l'obligation [définie à ces articles] entraîne l'application d'une majoration de 0,2% du montant des sommes dont le versement a été effectué selon un autre mode de paiement.* ». Cette sanction apparaît disproportionnée par rapport au fait incriminé, qui ne consiste ni en un défaut de paiement ni même en un retard mais simplement un paiement par un autre moyen que le virement ou le télé règlement.

⁴ Rapport d'information enregistré le 23 septembre 2003, Assemblée nationale.

⁵ ex : opérations commerciales concernant les immeubles, fonds de commerce ou parts de sociétés immobilières, art. 1831, renvoyant à l'art. 852, et lui-même au 257